

Finanz und Steuern
Band 1
**Bilanzsteuerrecht
und Buchführung**

SCHÄFFER
POESCHEL

Teil A Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

1 Einführung

1.1 Begriffsbezeichnungen

Der Begriff »Aufzeichnungen« ist als Oberbegriff für alle Buchungen innerhalb und außerhalb einer kaufmännischen Buchführung zu verstehen. Da jedoch in den verschiedenen Vorschriften regelmäßig zwischen »Bücher und Aufzeichnungen führen« unterschieden wird, bietet sich für die Darstellung dieses Problembereichs folgende begriffliche Unterscheidung an:

- Der Begriff »**Buchführungspflicht**« wird für die Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht des Handels-, Gesellschafts- und Genossenschaftsrechts verwendet. Das Gleiche gilt für die entsprechende steuerliche Pflicht.
- Der Begriff »**Sonstige Aufzeichnungspflichten**« wird für alle übrigen Aufzeichnungen verwendet, die nach speziellen Gesetzen und Verordnungen für irgendwelche Zwecke vorgeschrieben sind.

1.2 Buchführung als Zweig des betrieblichen Rechnungswesens

Das betriebliche Rechnungswesen als System zur Erfassung und Analyse betrieblicher Mengen- und Wertbewegungen wird allgemein in die vier Bereiche

- **Buchführung** (als Zeitabschnittsrechnung),
- **Kosten- und Leistungsrechnung** (als Betriebsbuchführung, Betriebsabrechnung und Kalkulation),
- **Betriebsstatistik** (als Vergleichs- und Kontrollrechnung) und
- **Planung** (als Vorausschaurechnung)

gegliedert.

Diese vier Zweige hängen zwar eng zusammen und ergänzen sich gegenseitig, haben aber ihre eigenen Verfahren und Anwendungsgebiete. Umfang und Bedeutung der einzelnen Zweige sind in erster Linie von der Art und Größe des Betriebs abhängig.

a) Buchführung

Die Buchführung (auch Geschäftsbuchführung oder Finanzbuchführung genannt) ist eine Zeitabschnittsrechnung. Ihre wichtigste Aufgabe besteht darin, den Stand und die Veränderungen des Anlage- und Umlaufvermögens sowie des Eigen- und Fremdkapitals fortlaufend und systematisch aufzuzeichnen. Das Gleiche gilt für die Erträge und Aufwendungen eines Geschäftsjahres (Wirtschaftsjahres). Aufgrund dieser Aufzeichnungen muss es möglich sein, zum Schluss des Geschäftsjahres einen Abschluss (Schlussbilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie einen Anhang hierzu) zu erstellen.

Die aus der Buchführung erkennbaren wichtigen Grunddaten der Veränderungen des Vermögens und der Schulden sowie der Erträge und Aufwendungen sind allerdings nicht nur für den Eigenbedarf des Betriebs bedeutsam, sondern allgemein (z. B. für den Gläubigerschutz, die Besteuerung). Aus diesem Grunde wurden schon sehr früh den Kaufleuten gesetzlich ganz bestimmte Pflichten zur Aufzeichnung ihrer verschiedenartigen Geschäftsvorgänge auferlegt.

b) Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung (auch als Betriebsbuchführung bezeichnet) ist eine rein innerbetriebliche Verrechnung. Durch sie werden die Kosten und Leistungen des Betriebs erfasst, ausgewertet sowie den erzeugten Produkten und erbrachten Leistungen zugerechnet. Diese Aufgabe gliedert sich insbesondere in die **Kostenartenrechnung** (systematische Erfassung der Kosten), die **Kostenstellenrechnung** (Verrechnung der Kosten nach Kostenstellen) und die **Kostenträgerrechnung** (Verrechnung der Kosten auf die erzeugten Produkte und erbrachten Leistungen). Die Kostenträgerrechnung umfasst auch die **Kalkulation** (mit ihren verschiedenen Arten und Verfahren bzw. Methoden).

c) Betriebsstatistik

Im Rahmen der Betriebsstatistik (auch Vergleichs- und Kontrollrechnung genannt) werden betriebliche Kennzahlen ermittelt und für Betriebszwecke ausgewertet. Diese Kennzahlen dienen insbesondere dem Zweck, die Entwicklung des Betriebs zu verfolgen, zu kontrollieren und marktwirtschaftlich zu überwachen. Durch sie können auch Grundlagen und Erkenntnisse für betriebliche Planungen gewonnen werden. Für diese Vergleichs- und Kontrollrechnung können i. d. R. viele Daten aus der Buchführung sowie aus der Kosten- und Leistungsrechnung entnommen werden.

d) Planung

Bei der betrieblichen Planung handelt es sich um eine Vorausschaurechnung für den Betrieb. Auch für diese Vorausschaurechnung wird z. T. auf die Ergebnisse der Buchführung sowie der Kosten- und Leistungsrechnung zurückgegriffen. Die größte Schwierigkeit für die Planung liegt in der Vorausschätzung der zukünftigen Entwicklung des Betriebs. Hierbei spielen evtl. Strukturwandlungen, Konjunkturschwankungen und Veränderungen am Absatzmarkt eine wichtige Rolle.

2 Allgemeine Buchführungspflicht nach Handelsrecht

2.1 Gesetzliche Grundlagen

Unter »Allgemeiner Buchführungspflicht nach Handelsrecht« ist die allgemeine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht des Handels-, Gesellschafts- und Genossenschaftsrechts zu verstehen. Durch Art. 1 des Bilanzrichtlinien-Gesetzes vom 19. 12. 1985 (BGBl I 1985, 2355) wurden die Bestimmungen über die Führung der Handelsbücher sowohl der Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften, als auch der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige im Dritten Buch des HGB (§§ 238–342 e) zusammengefasst. Die grundlegenden Bestimmungen über die Pflicht des Kaufmanns »Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen« enthalten die §§ 238–241 a HGB (mit weiteren Regelungen in den §§ 242–261 HGB über die Eröffnungsbilanz, den Jahresabschluss, die Aufbewahrung und Vorlage). Diese Bestimmungen gelten grundsätzlich **für alle Kaufleute, insbesondere jedoch für die Einzelkaufleute und die Personenhandelsgesellschaften**. Darüber hinaus wurden für bestimmte juristische Personen sowie für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige besondere Regelungen als ergänzende Vorschriften in das HGB aufgenommen und zwar für:

- **Kapitalgesellschaften** (AG, KGaA und GmbH) und bestimmte Personenhandelsgesellschaften mit Kapitalgesellschaften als Gesellschaftern (vgl. § 264 a HGB) in den §§ 264–

289 a HGB (vgl. auch § 91 AktG und § 41 GmbHG). Auch die Bestimmungen über den Konzernabschluss und Konzernlagebericht (§§ 290–315 a), die Prüfung (§§ 316–324 a), die Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung sowie Prüfung durch den Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers (§§ 325–329), die Verordnungsermächtigung für Formblätter und andere Vorschriften (§ 330) sowie die Vorschriften über Strafge­d­er, Bußgelder und Zwangsgelder (§§ 331–335 b) wurden in das HGB übernommen.

- **Eingetragene Genossenschaften** in den §§ 336–339 HGB (vgl. auch § 33 GenG).
- **Unternehmen bestimmter Geschäfts­zweige** in den §§ 340–341 p HGB. Diese ergänzenden Vorschriften gelten für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (§§ 340–340 o HGB) sowie für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds (§§ 341–341 p HGB).

Außerdem wurden Regelungen geschaffen für die Anerkennung und Übertragung bestimmter Aufgaben auf ein **privates Rechnungslegungsgremium** (§ 342 HGB), für die Bildung eines **Rechnungslegungsbeirats** (§ 342 a HGB) und für eine Prüf­stelle für Rechnungslegung (§§ 342 b–342 e HGB).

2.2 Zur Buchführung verpflichtete Personen, Beginn und Beendigung der Buchführungspflicht, Befreiung von der Buchführungspflicht

Nach § 238 Abs. 1 HGB ist **jeder Kaufmann** zur Buchführung **verpflichtet**. Die Buchführungspflicht ist daher eng mit der Kaufmannseigenschaft verknüpft. Das Vorliegen der Kaufmannseigenschaft ist nicht nur für die andauernde Buchführungspflicht maßgebend, sondern auch für deren **Beginn** und die **Beendigung**.

Der **Istkaufmann** (§ 1 HGB) ist also bereits mit Beginn des Handelsgewerbes buchführungspflichtig, weil er auch ohne Eintragung ins Handelsregister Kaufmann ist. Istkaufmann ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt, ohne Kleingewerbetreibender zu sein. Die Kaufmannseigenschaft wird also, wie die Negativformulierung in § 1 Abs. 2 HGB (»es sei denn«) zeigt, bei jedem Gewerbetreibenden vermutet.

Der **Kannkaufmann** (§ 2 HGB) erlangt die Kaufmannseigenschaft erst mit seiner Eintragung in das Handelsregister. Erst ab diesem Zeitpunkt beginnt bei ihm die handelsrechtliche Buchführungspflicht. Kannkaufleute sind **Kleingewerbetreibende**, die nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb nicht benötigen (§ 1 Abs. 2 HGB). Diese Kleingewerbetreibenden sind berechtigt, sich in das Handelsregister eintragen zu lassen, sie sind hierzu jedoch nicht verpflichtet. Sind sie eingetragen, so gelten sie nach § 2 HGB als Kaufleute. Sie können aber auf ihren Antrag hin auch wieder aus dem Handelsregister gelöscht werden mit der Folge, dass ihre Kaufmannseigenschaft wieder erlischt.

Land- und forstwirtschaftliche Unternehmen, die nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordern, erlangen gem. § 3 Abs. 2 HGB mit der Eintragung im Handelsregister zugleich die Kaufmannseigenschaft. **Freiberufler** können nicht ins Handelsregister eingetragen werden. Ihnen fehlt also die Kaufmannseigenschaft.

Kaufleute i. S. v. § 5 HGB, die zu Unrecht als solche im Handelsregister eingetragen sind, unterliegen nicht der Buchführungspflicht nach § 238 HGB (Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch § 238 Rz. 7). Gleiches gilt für **Scheinkaufleute**. Dies sind Personen, die zwar nicht Kaufleute sind, die aber im Geschäftsverkehr den Anschein erwecken, Kaufmann oder (insbesondere persönlich haftender) Gesellschafter einer Handelsgesellschaft zu sein und sich deshalb

gegenüber gutgläubigen Dritten entsprechend ihres Verhaltens als Kaufmann behandeln lassen müssen. Als Umstände, die eine solche Verhaltensweise dokumentieren, können in Betracht kommen: das Führen einer Firma, das Auftretenlassen von Prokuristen, die Verwendung von Allgemeinen Geschäftsbedingungen, Telegrammadressen oder aufwendigen Briefköpfen mit mehreren Geschäftskonten, die Eintragung in Branchenverzeichnissen usw. Buchführungspflichtig sind aber Unternehmen, die ursprünglich als Handelsgewerbe i. S. v. § 1 Abs. 2 HGB einzustufen waren und demzufolge ins Handelsregister eingetragen wurden, nunmehr aber nur noch ein Kleingewerbe betreiben, und bei denen eine Löschung aus dem Handelsregister unterblieben ist. Diese Unternehmen fallen nicht unter § 5 HGB, sondern sind als Kannkaufleute nach § 238 i. V. m. § 2 HGB verpflichtet, Bücher zu führen (Beck'scher Bilanz-Kommentar § 238 Rz. 22). Diese Verpflichtung erlischt erst, wenn auf Antrag eine Löschung im Handelsregister erfolgt.

Der **Formkaufmann** (§ 6 HGB) ist stets buchführungspflichtig. Als Formkaufleute werden die **Handelsgesellschaften** bezeichnet. Es sind dabei zu unterscheiden:

- Handelsgesellschaften als **Personengesellschaften**

Das sind die OHG und die KG. Betreiben diese Gesellschaften ein Kleingewerbe oder verwalten sie nur ihr eigenes Vermögen, erlangen sie erst mit der Eintragung ins Handelsregister den Status einer Handelsgesellschaft (§§ 105 Abs. 2 und 161 Abs. 2 HGB). Die Buchführungspflicht beginnt demzufolge auch erst mit der konstitutiven Eintragung. Wird dagegen ein vollkaufmännisches Gewerbe nach § 1 Abs. 2 HGB betrieben, liegt bereits mit Aufnahme der Tätigkeit eine Handelsgesellschaft vor (§ 123 Abs. 2 und 161 Abs. 2 HGB), sodass auch die Buchführungspflicht zu diesem Zeitpunkt einsetzt. Die spätere Eintragung ins Handelsregister wirkt nur deklaratorisch. Zu beachten ist aber bei der vermögensverwaltenden OHG oder KG, dass sich die Einkunftsart nach wie vor nach den Regelungen des Einkommensteuerrechts richtet. Die reine Immobilienverwaltungsgesellschaft, die nicht gewerblich tätig ist und auch keine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG darstellt, erzielt somit ungeachtet ihrer handelsrechtlichen Kaufmannseigenschaft als OHG oder KG gleichwohl nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Diese Überschusseinkunftsart entzieht sich aber ertragsteuerlich einer Gewinnermittlung (§ 2 Abs. 2 EStG), so dass die §§ 140 und 141 AO nicht anzuwenden sind. Trotz ihrer auf § 238 HGB basierenden handelsrechtlichen Buchführungspflicht muss eine solche nur Grundbesitz verwaltende Vermögensverwaltungs-OHG oder -KG für steuerliche Zwecke eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach den §§ 8, 9, 11 EStG vorlegen. Gleiches gilt für reine Kapitalverwaltungsgesellschaften (Holdings), die nicht gewerblich tätig oder gewerblich geprägt sind, mit ihren Einkünften nach § 20 EStG.

- Handelsgesellschaften als **Kapitalgesellschaften**

Dazu zählen AG, KGaA und GmbH. Nicht dazu rechnen die Genossenschaften, die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und die Vereine. Nicht für alle Kapitalgesellschaften sind die Pflichten zur Erstellung des Jahresabschlusses, die Veröffentlichungspflichten und die Prüfungspflichten gleich umfangreich. § 267 HGB teilt daher die Kapitalgesellschaften in verschiedene Größenklassen ein.

Die eingetragenen **Genossenschaften** gelten als Kaufleute (§ 17 GenG). Für sie sind daher die gleichen Buchführungspflichten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, wie für die Kaufleute allgemein. Die eingetragenen Genossenschaften sind Gesellschaften von nicht geschlossener Mitgliederzahl, die die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs bezwecken (§ 1 GenG). Sie entstehen

mit der Eintragung in das Genossenschaftsregister. Die Buchführungspflicht beginnt jedoch wie beim Istkaufmann u. U. bereits vor der Eintragung in das Genossenschaftsregister.

Von der Pflicht zur Buchführung und zur Erstellung eines Inventars sind allerdings solche Einzelkaufleute nach § 241 a HGB befreit, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500 000 € Umsatzerlöse und 50 000 € Jahresüberschuss aufweisen. Bei Neugründungen greift die Befreiung schon ein, wenn diese Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden. In § 242 Abs. 4 HGB ist klargestellt, dass solche Einzelkaufleute auch keine Eröffnungsbilanz, Schlussbilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung erstellen müssen.

3 Steuerliche Buchführungspflicht

Für die Besteuerung sehen die §§ 140 ff. AO mehrere Möglichkeiten einer Buchführungspflicht vor. Hierbei handelt es sich um eine besonders konkretisierte Pflicht des Steuerpflichtigen, bei der Ermittlung des steuerlichen Sachverhalts mitzuwirken (vgl. § 90 Abs. 1 AO).

3.1 Buchführungspflicht nach § 140 AO

Nach § 140 AO müssen Personen, die **nach anderen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen** zu führen haben, diese Pflicht auch für die Besteuerung erfüllen (abgeleitete Buchführungspflicht). Die insbesondere aus dem Handelsrecht sich ergebende Buchführungspflicht gilt somit gleichermaßen als steuerliche Verpflichtung. Diese Pflicht besteht jedoch nur, soweit die Aufzeichnungen für steuerliche Zwecke bedeutsam sind. Von der Buchführungspflicht sind vor allem diejenigen Gewerbetreibenden betroffen, die zu den Kaufleuten gehören.

Da die allgemeine (außersteuerliche) Buchführungspflicht durch den Grundsatz des § 140 AO ausdrücklich zur **steuerlichen Pflicht** erklärt wird, kann sie allein für steuerliche Zwecke erzwungen werden.

BEISPIEL

Ein selbstständiger Handelsvertreter, dessen Jahresüberschuss regelmäßig 50 000 € übersteigt, zeichnet lediglich täglich seine betrieblichen Einnahmen und Ausgaben in Form einer Einnahme-Überschuss-Rechnung auf.

LÖSUNG Da es sich bei ihm um einen Istkaufmann handelt (§ 1 HGB), ist er nach § 238 Abs. 1 HGB zur Buchführung verpflichtet. Gleichzeitig hat er diese Pflicht gemäß § 140 AO für steuerliche Zwecke zu erfüllen. Also genügen seine Aufzeichnungen den gesetzlichen Anforderungen nicht.

3.2 Besondere Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 AO

Aufgrund der Regelung des § 140 AO allein würde **für bestimmte Steuerpflichtige** (z. B. bestimmte Land- und Forstwirte) steuerlich keine Buchführungspflicht bestehen. Damit für alle Steuerpflichtigen die Besteuerung aber möglichst gerecht und zutreffend durchgeführt werden kann, musste auch für die bedeutenderen Fälle dieses Personenkreises eine entsprechende Verpflichtung vorgesehen werden. **Gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte**, die nicht bereits nach § 140 AO buchführungspflichtig sind, sind daher nach § 141 Abs. 1 AO unter bestimmten Voraussetzungen verpflichtet, für steuerliche Zwecke Bücher zu führen.

Die Voraussetzungen dafür sind:	bei Land- und Forstwirten mehr als ...	bei Gewerbe- treibenden mehr als ...
• Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8–10 UStG, im Kalenderjahr	500 000 €	500 000 €
• selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert (§ 46 BewG)	25 000 €	
• Gewinn aus Gewerbebetrieb im Wirtschaftsjahr		50 000 €
• Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft im Kalenderjahr	50 000 €	

Diese Grenzen beziehen sich stets nur auf einen einzelnen Betrieb, auch wenn der Steuerpflichtige mehrere Betriebe der gleichen Einkunftsart hat. Für das Entstehen der Buchführungspflicht genügt es, wenn eine der genannten Wertgrenzen überschritten ist. Bei Gewerbetreibenden, welche diese Grenzen überschreiten, ergibt sich die Buchführungspflicht aber regelmäßig schon aus dem Handelsrecht (vgl. §§ 1, 238, 241 a HGB).

Bei **Land- und Forstwirten** ist der Wirtschaftswert aller selbst bewirtschafteten Flächen maßgebend, unabhängig davon, ob sie in seinem Eigentum stehen oder nicht (§ 141 Abs. 1 Satz 3 AO). Es zählen daher auch gepachtete Flächen dazu. Wirtschaftswert ist der Wert, der nach den Bestimmungen für die Einheitsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zu ermitteln ist (umgerechnet auf Euro). Erforderlichenfalls ist für die Frage der Buchführungspflicht eine eigene (fiktive) Ermittlung des Wirtschaftswerts durchzuführen. Das ist z. B. dann der Fall, wenn der Land- und Forstwirt fremde Flächen mitbewirtschaftet oder Flächenänderungen nicht zu einer Wertfortschreibung des Einheitswerts des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft geführt haben. In vielen Fällen wird jedoch auf die Ergebnisse der Ermittlung des Wirtschaftswerts im Zuge der Einheitswertfeststellung zurückgegriffen werden können. Eine Bindungswirkung besteht jedoch nicht (BFH vom 16. 12. 1982 BStBl II 1983, 257).

Soweit die Wertgrenzen in § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und 5 AO sich auf den Gewinn beziehen, ist bei Gewerbetreibenden auf den **Gewinn des Wirtschaftsjahres** und bei den Land- und Forstwirten auf den **Gewinn des Kalenderjahres** abzustellen; vgl. hierzu § 4 a EStG. Der Gewinn der Land- und Forstwirte ist dabei zeitanteilig aus zwei Wirtschaftsjahren zu ermitteln (§ 4 a Abs. 2 Nr. 1 EStG). Dadurch wird bei stark schwankenden Gewinnen eine gewisse Nivellierung erreicht.

BEISPIEL Für den Landwirt und Winzer L wurden nach § 13 a EStG folgende Gewinne ermittelt:

Wirtschaftsjahr 01/02	=	40 000 €
Wirtschaftsjahr 02/03	=	56 000 €

LÖSUNG Für den Veranlagungszeitraum 02 ergeben sich somit folgende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

6/12 von 40 000 €	=	20 000 €
6/12 von 56 000 €	=	28 000 €
		48 000 €

Es besteht für L noch keine Buchführungspflicht, obwohl im Wirtschaftsjahr 02/03 der Gewinn die Grenze von 50 000 € überschritten hat.

Für die Berechnung der Grenzen des § 141 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AO sind erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen außer Betracht zu lassen (§ 7 a Abs. 6 EStG). Ebenso ist der Freibetrag des § 13 Abs. 3 EStG bei der Ermittlung dieser Grenzen nicht zu berücksichtigen. Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers einer Personengesellschaft ist bei der Ermittlung des maßgeblichen Betriebsgewinns der Personengesellschaft einzubeziehen (vgl. AEAO zu § 141 Tz. 1).

Eine **Besonderheit** besteht für **Land- und Forstwirte**, die freiwillig Bücher führen. Sie können wählen zwischen der Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen (§ 13 a Abs. 1 und Abs. 3–6 EStG) oder der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich bzw. durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben (§ 13 a Abs. 2 EStG). Wählen sie die Sonderregelung des § 13 a Abs. 2 EStG, so sind sie vier aufeinander folgende Wirtschaftsjahre daran gebunden.

Unter die Regelung des § 141 Abs. 1 AO fallen aber nur gewerbliche Unternehmer (§ 15 Abs. 2 EStG) sowie Land- und Forstwirte, **nicht** jedoch die **selbstständig Tätigen** mit Einkünften nach § 18 EStG. Also sind selbstständig Tätige niemals zur Buchführung verpflichtet, sie können aber selbstverständlich freiwillig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.

Auch die nach § 141 Abs. 1 AO buchführungspflichtigen Unternehmer haben aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen. Hierbei sind die Vorschriften der §§ 238, 240, 241, 242 Abs. 1 und 243–256 HGB sinngemäß anzuwenden, soweit sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt (§ 141 Abs. 1 Satz 2 AO). Vgl. auch Ausführungen zu 5. Bei Land- und Forstwirten braucht sich die jährliche Bestandsaufnahme jedoch nicht auf das stehende Holz zu erstrecken (§ 141 Abs. 1 Satz 4 AO).

3.3 Beginn und Wegfall der Buchführungspflicht

Für die **unter § 140 AO fallenden Steuerpflichtigen** richten sich der Beginn und das Ende der Buchführungspflicht nach dem HGB oder dem jeweiligen anderen Gesetz. Für die daraus abgeleitete steuerliche Buchführungspflicht ist daher eine besondere Regelung nicht erforderlich gewesen. Beginn und Ende sind bei diesem Personenkreis jeweils vom **Eintreten oder Enden der Kaufmannseigenschaft** abhängig (vgl. 2.2). Für die **unter § 141 Abs. 1 AO fallenden Steuerpflichtigen** gilt für den Beginn und das Ende der Buchführung folgendes:

- a) Entscheidend ist nicht allein das objektive Vorliegen der Merkmale des § 141 Abs. 1 AO.
- b) Die Buchführungspflicht **beginnt** vom Anfang des Wirtschaftsjahres an, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO). Das zuständige Finanzamt hat also dem Steuerpflichtigen den Beginn der Buchführungspflicht mitzuteilen. Dieser Hinweis kann in einem Steuerbescheid oder Feststellungsbescheid erfolgen. Der Steuerpflichtige kann aber auch in anderer Form auf den Beginn der Buchführungspflicht hingewiesen werden. Diese Mitteilung soll jedoch mindestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres bekannt gegeben werden, von dessen Anfang an die Buchführungsverpflichtung zu erfüllen ist (AEAO zu § 141 Tz. 4).
Zur Möglichkeit, Erleichterungen zu bewilligen, vgl. 7.
- c) Die Buchführungspflicht **endet** mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die Voraussetzungen für diese Verpflichtung nicht mehr vorliegen (§ 141 Abs. 2 Satz 2 AO).

Eine diesbezügliche Mitteilung an den Steuerpflichtigen ist nicht zwingend vorgeschrieben. Der **Steuerpflichtige** sollte jedoch entsprechend **benachrichtigt** werden, damit er sich auf den Wegfall der Buchführungspflicht einrichten kann. Werden die Buchführungsgrenzen des § 141 Abs. 1 AO nicht mehr überschritten, so wird der Wegfall der Buchführungspflicht dann nicht wirksam, wenn die Finanzbehörde vor dem Erlöschen der Verpflichtung wiederum das Bestehen der Buchführungspflicht feststellt. Die Pflicht und das Recht zur Buchführung und Bilanzierung enden jedoch stets zum **Zeitpunkt der Aufgabe des Betriebs** (BFH GrS vom 13. 11. 1963 BStBl III 1964, 124 und BFH vom 22. 02. 1978 BStBl II 1978, 430).

- d) Nach § 141 Abs. 3 AO geht die Buchführungspflicht auf denjenigen über, der den Betrieb **im Ganzen übernimmt**. Eine solche Übernahme im Ganzen liegt dann vor, wenn die Identität des Betriebs gewahrt bleibt. Das ist der Fall, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebs als einheitliches Ganzes erhalten bleiben. Als Übernehmer eines Betriebs kommen z. B. in Betracht: Erwerber, Erbe, Pächter, Nießbraucher.

BEISPIELE

a) Der bisher nicht buchführungspflichtige Landwirt L reicht seine ESt-Erklärung für das Jahr 01 am 05. 01. 03 beim Finanzamt ein. Für das Kalenderjahr 01 ergibt sich nach § 13 a EStG ein Gewinn von 51 000 €. Auch in künftigen Jahren kann mit ähnlich hohen Gewinnen gerechnet werden.

Dadurch erhält das Finanzamt erst im Januar 03 Kenntnis von der mit Ablauf des Wirtschaftsjahres 01/02 objektiv eingetretenen Buchführungspflicht für den Betrieb des L. Weist das Finanzamt den Steuerpflichtigen L noch vor dem 30. 06. 03 auf den Beginn der Buchführungspflicht hin, so hat L ab dem Wirtschaftsjahr 03/04 diese Verpflichtung zu erfüllen.

Die Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht ist ein Verwaltungsakt und kann mit einem Einspruch (§ 347 AO) angefochten werden, auch wenn die Mitteilung Bestandteil eines Steuer- oder Feststellungsbescheids ist.

b) Landwirt L (kein Kaufmann nach Handelsrecht) schränkt altershalber seinen Betrieb ein. Umsatz, Wirtschaftswert und Gewinn fallen erstmals im Kalenderjahr 02 unter die Grenzen des § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 3 und 5 AO. Das Finanzamt erhält die ESt-Erklärung für 02 im Mai 03.

Das Finanzamt stellt im Mai 03 den Wegfall der Voraussetzungen für die Buchführungspflicht fest und teilt dies im Juni 03 dem Steuerpflichtigen L mit. In diesem Fall endet die Buchführungspflicht erst mit Ablauf des Wirtschaftsjahres 03/04, nicht bereits mit Ablauf des Wirtschaftsjahres 02/03.

4 Sonstige Aufzeichnungspflichten

4.1 Außersteuerliche Aufzeichnungspflichten

Neben der allgemeinen Buchführungspflicht (vgl. 2) sehen zahlreiche Spezialgesetze und Verordnungen noch eine Vielzahl von Pflichten zur Führung bestimmter Bücher und Aufzeichnungen vor (sonstige Aufzeichnungspflichten). Hierbei handelt es sich um Aufzeichnungspflichten, die bestimmten Betrieben und den Angehörigen bestimmter Berufsgruppen aus den verschiedensten Gründen auferlegt werden. Soweit derartige Verpflichtungen von den Betroffenen im Rahmen der allgemeinen Buchführung erfüllt werden können, erübrigen sich jedoch besondere Aufzeichnungen.

Ebenso wie für die allgemeine Buchführungspflicht schreibt § 140 AO auch für die sonstigen Aufzeichnungspflichten vor, dass sie gleichermaßen für steuerliche Zwecke erfüllt werden müssen. Dies muss immer dann geschehen, wenn bei derartigen Aufzeichnungen Erkenntnisse und Daten festgehalten werden, die auch für die Besteuerung irgendwie nutzbar

sind. Es spielt dabei keine Rolle, welche außersteuerlichen Ziele der Gesetz- und Verordnungsgeber mit diesen Aufzeichnungspflichten im eigentlichen Sinne verfolgt.

In dem früheren **Einführungserlass** zur AO 1977 (BStBl I 1976, 576) waren beispielhaft die wichtigsten Betriebe und Berufsgruppen zusammengestellt, die solche Aufzeichnungen führen müssen. Nachstehend ein aktualisierter **Auszug** aus dieser Zusammenstellung; danach sind besondere Aufzeichnungen zu führen:

- von **Einsammlern oder Beförderern von Abfällen** sowie von **Abfallbeseitigern** (Nachweisbücher nach §§ 27, 28 der Abfallnachweis-VO);
- von **Apotheken** (Herstellungsbücher und Prüfungsbücher nach § 22 der Apothekenbetriebsordnung);
- von **Auskunfteien** und Detekteien (Aufzeichnungen über die erteilten Aufträge nach § 38 Abs. 3 Gewerbeordnung i. V. m. einzelnen Landesverordnungen);
- von **Baugewerbetreibenden** und **Baugeldempfängern**, die die Herstellung eines Neubaus unternehmen (Baubücher nach § 2 des Gesetzes über die Sicherung von Bauforderungen);
- von Inhabern von **Beherbergungsstätten** (Fremdenverzeichnisse nach Landesrecht);
- von Betrieben, die eine **Besamungsstation** betreiben (Aufzeichnungen u. a. über die Gewinnung, Abgabe und Verwendung des Samens nach § 3 des Tierzuchtgesetzes);
- von Unternehmen, die unter das **Betäubungsmittelgesetz** fallende Stoffe einführen, ausführen, anbauen, gewinnen, gewerbsmäßig herstellen und verarbeiten, mit ihnen handeln, sie erwerben, abgeben und veräußern (Lagerbücher über den Eingang und Ausgang sowie die Verarbeitung der Betäubungsmittel nach § 17 des Betäubungsmittelgesetzes);
- von Apotheken, ärztlichen und tierärztlichen Hausapotheken, Praxen und Kliniken (Bücher oder Karteikarten über den Verbleib der **Betäubungsmittel** (Betäubungsmittelbücher nach §§ 13–15 der Betäubungsmittel-Verschreibungs-Verordnung);
- von **Bezirksschornsteinfegermeistern** (Kehrbücher nach § 14 Abs. 1 der VO über das Schornsteinfegerwesen);
- von Inhabern und Leitern von **Blindenwerkstätten** (Aufzeichnungen über die Menge und den Erlös der verkauften Blindenwaren und Zusatzwaren nach § 3 Abs. 1 der VO zur Durchführung des Blindenwarenvertriebsgesetzes);
- von **Buchmachern** (Durchschriften der Wettscheine oder Wettbücher, Aufstellungen und Abrechnungen mit den Buchmachergehilfen und Geschäftsbücher nach § 4 Abs. 1 RennwLottG);
- von **Effektenverwahrern** (Verwahrungsbücher für die verwahrten Wertpapiere nach § 14 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwahrung und Anschaffung von Wertpapieren – Depotgesetz –);
- von Inhabern von **Fahrschulen** (Aufzeichnungen über die Ausbildung eines jeden Fahrschülers sowie über das erhobene Entgelt nach § 18 Abs. 1 und 2 des Fahrlehrergesetzes);
- von **Forstsamen- und Forstpflanzenbetrieben** (Kontrollbücher über alle Vorräte, Eingänge, Vorratsveränderungen und Ausgänge von Saat- und Pflanzengut nach § 19 Abs. 1 des Gesetzes über forstliches Saat- und Pflanzengut);
- von Landwirten, die frisches **Geflügelfleisch** abgeben oder liefern (besondere Aufzeichnungen über Abgabe oder Lieferung nach §§ 2, 14 Abs. 2 der Geflügelfleischhygiene-VO);
- von Bearbeitungs- und Verarbeitungsbetrieben der **Getreide- und Futtermittelwirtschaft** (Geschäftsbücher nach § 15 der Getreide-Ausfuhr- und Verarbeitungs-ÜberwachungsVO);

- von **Gebrauchtwaren- und Edelmetallhändlern** (über ihre Geschäfte Gebrauchtwarenbücher nach Landesrecht);
- von Unternehmen des **Güterfernverkehrs** (Fahrtenbücher, Beförderungs- und Begleitpapiere usw. nach § 7 Güterkraftverkehrsgesetz und §§ 2–4 der Fahrtenbuch-VO zum Güterkraftverkehrsgesetz);
- von Unternehmern, die **Heimarbeit** ausgeben, weitergeben oder abnehmen (Beschäftigungslisten, Entgeltverzeichnisse und Entgeltbücher nach §§ 6 Satz 1 und 8 Abs. 1 des Heimarbeitsgesetzes i.V. mit §§ 9ff. der 1. VO zur Durchführung des Heimarbeitsgesetzes);
- von Unternehmern, die **Kriegswaffen** herstellen, befördern lassen oder selbst befördern oder die tatsächliche Gewalt über Kriegswaffen von einem anderen erwerben oder einem anderen überlassen (Kriegswaffenbücher zum Nachweis des Verbleibs der Kriegswaffen nach § 12 Abs. 2 des Gesetzes über die Kontrolle von Kriegswaffen);
- von **Kursmaklern** (Tagebücher nach § 33 Abs. 1 des Börsengesetzes);
- von **Lagerhaltern** (Lagerscheinregister nach §§ 37 Abs. 1 und 38 der VO über Orderlagerscheine);
- von **Lohnsteuerhilfvereinen** (besondere Aufzeichnungen u.a. über die Einnahmen, Ausgaben und Vermögenswerte nach § 21 des StBerG);
- von **Maklern, Darlehens- und Anlagevermittlern, Bauträgern und Baubetreuern** (Angaben über die Aufträge bzw. Bauvorhaben nach § 10 der Makler- und Bauträger-VO);
- von **Reisebüros** und **Unterkunftsvermittlern** (besondere Aufzeichnungen nach Landesrecht);
- von Betrieben, die bestimmtes **Saatgut** erzeugen oder vertreiben (Aufzeichnungen über Gewicht oder Stückzahl des von ihnen abgegebenen Saatguts nach §§ 13 Abs. 3 und 19 Abs. 2 des Saatgutverkehrsgesetzes);
- von Personen, die die **Schädlingsbekämpfung** mit hochgiftigen Stoffen verantwortlich leiten (Niederschriften über ausgeführte Durchgasungen nach § 12 der VO zur Ausführung der VO über die Schädlingsbekämpfung mit hochgiftigen Stoffen);
- von **Erzeugern von Schlachtrindern** sowie von **Schlachtbetrieben** (Nachweise nach der Rinder- und Schafrämien-VO);
- von gewerbsmäßigen Herstellern von **Schusswaffen** (Waffenherstellungsbücher), von Unternehmen, die gewerbsmäßig Schusswaffen erwerben, vertreiben oder anderen überlassen (Waffenhandelsbücher);
- von Unternehmen, die gewerbsmäßig **Munition** herstellen, erwerben, vertreiben oder anderen überlassen (Munitionshandelsbücher nach § 12 Abs. 1–3 des Waffengesetzes i.V. mit §§ 14–18 der 1. VO zum Waffengesetz);
- von Unternehmen, die die Erlaubnis für den Umgang und Verkehr mit **Sprengstoffen** haben (Verzeichnisse über die Menge der hergestellten, wiedergewonnenen, erworbenen, eingeführten, überlassenen, verwendeten oder vernichteten Sprengstoffe nach § 16 Abs. 1 des Sprengstoffgesetzes i.V. mit §§ 41–44 der ersten VO zum Sprengstoffgesetz);
- von **Tierärzten**, die eine Hausapotheke betreiben (Aufzeichnungen – Nachweise – über den Erwerb, die Herstellung, die Aufbewahrung und die Abgabe von Arzneimitteln nach § 5 Abs. 2 und § 13 der VO über tierärztliche Hausapotheken);
- von Inhabern von **Tierkörperbeseitigungsanstalten** (Aufzeichnungen u.a. über Menge des angelieferten Materials nach § 12 der Tierkörperbeseitigungsanstalten-VO);
- von **Versicherungsunternehmen** (eine besondere Rechnungslegung nach der RechnungslegungsVO);

- von **Versteigerern** (Aufzeichnungen über die Versteigerungsaufträge nach § 21 der VersteigererVO);
- von **Verwaltern des gemeinschaftlichen Eigentums der Wohnungseigentümer** (Wirtschaftspläne, Abrechnungen und Rechnungslegungen nach § 28 Abs. 1, 3 und 4 des Wohnungseigentumsgesetzes);
- von Unternehmen, die Erzeugnisse i. S. des **Weingesetzes** herstellen, in Verkehr bringen, ins Inland und aus dem Inland verbringen (Wein- und Analysenbücher nach § 29 Abs. 1 Weingesetz i. V. m. §§ 5 ff. WeinüberwachungsVO);
- von den Be- und Verarbeitungsbetrieben und Handelsbetrieben der **Zuckerwirtschaft** und den Lager- und Beförderungsbetrieben, die Zucker einlagern oder befördern (Bücher über sämtliche Geschäftsvorfälle, insbesondere über Erwerb, Lagerung, Be- und Verarbeitung, Veräußerung, Vermittlung nach § 12 Abs. 1 und 3 des Zuckergesetzes).

Verstöße gegen diese außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten stehen den Verstößen gegen steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften gleich. Vgl. § 162 Abs. 2 AO (Schätzung), § 379 Abs. 1 AO (Steuergefährdung). Diese Aufzeichnungen erlangen insbesondere im Zuge einer steuerlichen Außenprüfung Bedeutung.

4.2 Steuerliche Aufzeichnungspflichten

Neben den außersteuerlichen sonstigen Aufzeichnungspflichten gibt es auch im Steuerrecht Vorschriften, nach denen bestimmte Geschäftsvorgänge besonders aufzuzeichnen sind. Dabei handelt es sich jedoch regelmäßig um Aufzeichnungspflichten, die von buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen im Rahmen ihrer Buchführung erfüllt werden können und auch erfüllt werden. Praktische Bedeutung erlangen diese Verpflichtungen daher im Allgemeinen nur bei den nichtbuchführenden Steuerpflichtigen. Nachstehend **die wichtigsten speziellen Aufzeichnungspflichten** dieser Art:

a) Ergänzende Aufzeichnungen für Land- und Forstwirte (§ 142 AO)

Danach haben die buchführungspflichtigen Land- und Forstwirte in einem **Anbauverzeichnis** aufzuzeichnen, mit welchen Fruchtarten die selbstbewirtschafteten Flächen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr bestellt waren.

b) Aufzeichnung des Wareneingangs (§ 143 AO)

Dazu sind nur **gewerbliche Unternehmer** verpflichtet, nicht dagegen Land- und Forstwirte. Buchführende Gewerbetreibende werden diese Verpflichtung regelmäßig im Rahmen der Buchführung erfüllen. Nichtbuchführende Gewerbetreibende müssen dagegen ein Wareneingangsbuch oder ein ihm gleichartiges Buch (z. B. Steuerheft der Straßenhändler, Wildhandelsbuch der Wildbrethändler) führen.

Der **Inhalt** der Aufzeichnungen ist in § 143 Abs. 2 und 3 AO im Einzelnen festgelegt. Aufzuzeichnen sind danach nicht nur die entgeltlich oder unentgeltlich erworbenen Handelswaren, sondern auch die erworbenen Rohstoffe, unfertigen Erzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten.

c) Aufzeichnung des Warenausgangs (§ 144 AO)

Nach dieser Regelung müssen **gewerbliche Unternehmer**, die nach Art ihres Geschäftsbetriebs Waren regelmäßig an andere gewerbliche Unternehmen zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch als Hilfsstoffe liefern, den erkennbar für diesen Zweck bestimmten Warenausgang gesondert aufzeichnen. Diese Bestimmung betrifft vor allem die Großhändler. Anders als beim Wareneingang müssen auch **Land- und Forstwirte** entsprechende Warenausgänge auf-